

# 加入WTO后的国际税收协定

陈良银

## 内容提要：

本文分析了WTO与国际税收协定的联系与区别，并就我国加入WTO后的国际税收协定签订和执行提出若干建议。

关键词：WTO 国际税收协定 协调研究

## 一、WTO与国际税收协定的联系与区别

（一）国际税收协定和WTO都是国际税收协调的重要形式，其根本目的也都是为了促进资本、货物、人员和技术跨国自由流动

WTO是协调和处理国家间关税和贸易政策的主要多边协定，目的在于通过彼此消减关税及其他贸易壁垒，消除国际贸易歧视待遇，以充分利用世界资源，扩大商品生产和交换，保证充分就业，增加实际收入和有效需求，提高生活水平。国际税收协定是两个或两个以上主权国家，为了协调相互间处理跨国纳税人征税事务方面的税收关系，本着对等原则，经由政府谈判后所签订的一种书面协议，其目的在于解决国家税收管辖权的冲突以及由此产生的国际双重征税和国际逃避税问题。世界上最早的国际税收协定是1843年比利时与法国签订的，主要是解决两国税收合作与情报交换。1899年6月奥匈帝国和普鲁士王国缔结世界上第一个防止双重征税的协定。两个或两个以上的主权国家为处理跨国纳税人的税收征纳关系，通过双边或多边谈判达成了国际税收协议，在平等的基础上确定各自税收权利和义务，有利于消除影响资金、人员、技术跨国自由流动的障碍。国际税收协定和WTO的根本目的是相融的，都是为了促进资本、货物、人员和技术跨国自由流动。

（二）国际税收协定和WTO的具体目标及运行机制存在差别，两者不可相互替代

WTO的具体目标是削减关税、消除非关税壁垒和其他影响贸易的措施；国际税收协定则以消除双重征税或双重避税为首要目标。WTO管辖范围涵盖货物、服务以及知识产权贸易的所有领域，涉及关税、许可证制度、配额制度、补贴制度、国内税费制度等所有影响贸易自由化的措施。国际税收协定则仅仅规范从跨国投资经营取得的所得和财产征收所得税及相关税收。WTO和国际税收协定虽然都有国民待遇原则的规定，

但是WTO国民待遇原则适合于税收之外国际贸易各个领域,国际税收协定的国民待遇原则仅局限于缔约国双方税收优惠。执行国际税收协定的国民待遇原则不应违背WTO的国民待遇原则,国际税收协定的国民待遇原则所包含的国籍无差别、常设机构无差别、费用扣除无差别以及企业资本无差别是WTO国民待遇原则在国际税收上的具体体现。WTO是多边协定,是多边贸易体制的基础,属全球性经贸协调和合作;国际税收协定一般为双边协定,缔约方主要以《OECD范本》和《UN范本》作为协定范文,具体条款由双方协商确定,属国家间的税收协调和合作。WTO建立了四个层次的争端解决机制,即争端成员方磋商、专家组审理争端、上诉机构审理和争端解决机构(DSB)裁决,裁决具有自动执行的效力,并明确了争端解决和裁决实施的时间表,建立强制性的约束机制,争端解决机制效率较高。国际税收协定的争端解决机制只有双方主管当局的磋商,完全是外交式的,争端解决与否取决于缔约双方主管当局对具体问题的理解和解决问题的诚意,解决税收争端效率相对较低。

### (三) WTO 和国际税收协定对国内税法的适用

WTO和国际税收协定作为国际性的双边或多边条约,不能干涉国内税法的修改和补充。WTO和国际税收协定对国内税法的适用,具体分为四种模式:一是WTO和国际税收协定一旦生效就直接、自动地成为国内税法的组成部分;二是国际税收协定和WTO体系不直接适用,而要经过议会批准后才成为国内税法的组成部分;欧盟1994年12月22日关于缔结乌拉圭回合协议的决议中明确声明这些多边贸易协定无论是欧盟法院还是成员国法院均不得直接加以适用;三是国际条约不是自动生效,必须转化为国内法才能适用,而当一部法律与国际条约有冲突时,适用本国国内法。加拿大最高法院认为,法院应当研究国际条约以便在确定本国履行国际义务时有所帮助,而要做到这一点是非常困难的,最好的做法就是将其转化为适合的国内法,以便在司法实践中更利于运用;四是采取条约地位等同于国内法,不需国内立法的接纳程序,但当出现冲突时按照“新法优于旧法”、“特别法优于普通法”等处理原则办理。在美国,WTO协定和国际税收协定在不能自动执行,与美国国内法比也不处于优先地位。

## 二、我国加入WTO后的国际税收协定

### (一) 应继续重视和加强国际税收协定的签订

国际税收协定是国际税收协调的重要形式,是加强国际经济合作、促进对外开放的需要;是维护国际经济权益、正确行使税收管辖权的需要;也是提高税收在市场经济中的地位和作用的必然要求。国际税收协定所包含的征税权的划分、常设机构的约定、预提税的税率限定以及消除重复征税的方法等内容是WTO所无法代替的。加入WTO后,我国对外开放度提高,国际经贸往来加强,需要国家间税收协调的事项增多,更应重视和加强国际税收协定的签订。

### (二) 正确执行国际税收协定

加入WTO后,执行国际税收协定面临着许多新的环境,也受到WTO规则的约束。执行国际税收协定应该符合WTO国民待遇原则要求。WTO反对任何形式的税收歧视,要求缔约国双方按对等原则,互相保障对方居民与本国居民在税收上享受相同待遇。根据WTO最惠国待遇原则,任何两个成员国之间签订的比其他成员国更优惠的待遇,其他成员国都能自动共享。为维护我国税收权益,避免国际税收协定给我国行使税收管辖权带来更多的限制,根据WTO国民待遇原则要求,可与有关国家协商修订已签订的国际税收协定。应正确认识和贯彻国际税收协定的消极作用原则。国际税收协定的消极作用原则是指税收协定缔约国国内有关税法没有对某种税收客体规定征税权,即使双方签订的税收协定中赋予缔约国一方对此种税收客体征税的权力,缔约国一方的税务机关也不能依据协定的规定主张对纳税人征税。国际税收协定既不能创设征税权,也不能扩大或提高课税范围与程度。现行税法没有对一些动产价值课征财产税的规定,我们不能根据双边税收协定对上述动产价值进行征税。现行税法规定外国投资者从外商投资企业取得的利润(股息)以及外国银行优惠贷款给中国国家银行所得的利息所得可免征预提所得税,我们不能援引有关税收协定规定对其课征预提所得税。同样地,缔约国根据本国国内有关税法规定,认定某项特定的跨国所得或财产的纳税义务人,不受国际税收协定的影响。应遵循WTO透明度原则,严禁越权减免税。我国签订的国际税收协定中大多含有税收饶让条款,但缔约国税务当局准予饶让的税款是按照中国税法规定享受的减

免税优惠,对地方政府自行扩大减免税范围、擅自决定的减免税不会给予饶让抵免。超范围减免税必须在缔约国补征。擅自减免税收,把我国财政收入拱手送给外国政府,不仅不能使外国投资者受益,达不到吸引外资的目的,而且还扰乱国际税收秩序,损害税法的严肃性和权威性。

### (三) 加紧修订完善与国际税收协定相关的税收法律法规

根据信守条约、国际法优先于国内法的原则,对国内税法未明确事项应补充完善,弥补我国某些领域的税收法律空白,维护国家权益。

一是补充完善居民身份和常设机构的认定。加入WTO后,人员与服务跨国流动速度加快,本国居民跨国收入和非本国居民本国所得都相应增加,国际税收协定规定的“居民”是“按照该缔约国法律,由于住所、居所、总机构所在地,或者其他类似的标准,在该缔约国负有纳税义务的人”;并规定:“对缔约国一方企业的营业利润,缔约国另一方不得征税,除非该企业在缔约国另一方设有常设机构进行营业,但应仅以属于该常设机构的利润为限。对于不归属于常设机构的利润,应仅由取得者为其居民的缔约国征税。”我国现行国内税法中对“居民”的判定不够明确,对国际税收协定中常用的“常设机构”等概念也没有具体确定,所得来源判定困难,有必要进行补充和定义。

二是扩大特许权使用费的征税范围。我国加入WTO后,知识与技术的跨国流动增加,知识产权交易更显突出,近年来国内企业申请国际认证明显增多。国际税收协定中规定对外国公司、企业从我国境内取得的特许权使用费按限定的税率征收预提所得税。我国现行税法对“特许权使用费”征税范围仅限于提供专利、商标或专有技术等无形资产的使用权而收取的

报酬,对国际认证等均未进行界定,应对特许权使用费的概念与含义进行修改和完善。

三是调整资本利得征税政策。中国加入WTO后,到2005年,外商独资银行在中国可以全方位经营银行零售业,资本跨国流动加强,金融资产和直接投资跨国所得增加。我国现行税法规定对资本流入和交易不征税,只对资本利得征收预提所得税;国际税收协定中规定对税收协定缔约国按10%的税率征收预提所得税,非缔约国按20%的税率征收。为有效防范金融风险,维护国家税收权益,发挥税收宏观调控作用,应根据我国资本市场开放进程,对资本利得的征税政策进行相应调整。

四是完善有关财产所得征税规定。现行国际税收协定中有关财产征税的内容一般都包括对不动产所得、财产利得(财产收益)及一般财产价值(财产净值)的征税。不动产的定义都明确为应当具有财产所在地缔约国法律所规定的含义。我国宪法规定矿藏、水流、森林、山岭、草原、荒地、滩涂等自然资源和土地属国家或集体所有,其所有权不能买卖;但是,其使用权应当是可以买卖的。我国国内税法对不动产的概念不够明确,对外国居民拥有房产以外的其它不动产缺乏征税依据,造成税收流失,应调整完善有关财产所得征税规定。

### 参考文献

- (1) 邓力平《经济全球化、WTO与现代税收发展》,中国税务出版社2000年12月出版。
- (2) 倪月菊《争夺全球市场》,经济科学出版社2000年1月出版。
- (3) 刘佐、刘铁英《中国涉外税收概览》,中国民主法制出版社2002年出版。
- (4) 唐腾翔《国际税收协定通论》,中国财政经济出版社1992年出版。
- (5) 张献《APEC的国际经济组织模式研究》,法律出版社2001年出版。

作者单位:厦门大学财政系  
(责任编辑:窦清红)